*На правах рукописи*

**Черленяк Роман Николаевич**

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДОХОДОВ ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность: 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

**Автореферат**

диссертации на соискание учёной степени

кандидата юридических наук

Москва – 2013

Работа выполнена на кафедре финансового права

Московского государственного юридического университета

имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

**Научный руководитель**

доктор юридических наук, профессор кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) **Болтинова Ольга Викторовна**

**Официальные оппоненты**:

доктор юридических наук, профессор кафедры административного и финансового права международно-правового факультета Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего профессионального образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации» **Петрова Галина Владиславовна**

кандидат юридических наук, доцент кафедры государственного регулирования экономики Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» **Яговкина Вита Александровна**

**Ведущая организация** – Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российская правовая академия Министерства юстиции Российской Федерации»

Защита состоится 26 ноября 2013 года в 14.00 на заседании диссертационного совета Д 212.123.05 при Московском государственном юридическом университете имени О.Е. Кутафина (МГЮА), г. Москва, 123995, ул. Садовая Кудринская, д. 9, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА).

Автореферат разослан 25 октября 2013 года.

Ученый секретарь

диссертационного совета

доктор юридических наук, профессор Ю.И. Мигачев

**ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы исследования.** В настоящее время, в силу особенностей применяемой в Российской Федерации модели построения бюджетной системы и межбюджетных отношений, доходы федерального бюджета выступают в качестве основного источника государственных доходов. В связи с этим эффективность механизма правового регулирования доходов федерального бюджета является залогом стабильного функционирования финансовой системы страны в целом.

Вместе с тем, следует признать, что на сегодняшний день вопросы формирования доходов федерального бюджета остаются недостаточно хорошо урегулированными на законодательном уровне. В первую очередь это касается неналоговых доходов бюджета. Закрепленный в Бюджетном кодексе Российской Федерации (далее – БК РФ) перечень таких доходов строится по остаточному признаку (к ним относится все, что не является налоговым доходом), он носит открытый характер, и зачастую сочетает разные по своей природе платежи. Существуют пробелы и по вопросам правового регулирования налоговых доходов. Так, например, бюджетное законодательство называет в качестве налоговых доходов поступления от платежей, не являющихся по своей сути налогами. Кроме того, платежи, которые ранее относились к налоговым доходам, переводятся в категорию неналоговых доходов (например, таможенная пошлина). Все это приводит к возникновению проблем в ходе бюджетного планирования и исполнения бюджета, а также рождает острые научные дискуссии по вопросам правового регулирования доходов федерального бюджета.

Здесь же следует сказать и о принципах формирования бюджетных доходов. В общем виде такие принципы могут быть выведены из положений главы 5 БК РФ. Вместе с тем, указанные принципы относятся к бюджетной системе в целом, и они не учитывают специфики формирования отдельных видов доходов. При этом совершенно очевидно, что налоговые и неналоговые доходы имеют свои отличия по вопросам установления, зачисления, учета и распределения, а, следовательно, их правовое регулирование осуществляется на основании различных принципов.

Актуальность темы исследования обусловлена также и тем, что в настоящее время, когда на экономике страны отражаются последствия мирового экономического кризиса, и государством предпринимаются меры по стимулированию денежных поступлений в доход федерального бюджета, возрастает значение научной разработанности и обоснованности каждого вида и каждого источника налогового и неналогового дохода федерального бюджета. С этим связано постоянное изменение ставок рассматриваемых платежей, подходов к их оценке и значения в системе доходов бюджетов всего государства. Поэтому анализ правовых способов, механизмов и целей правового регулирования доходов федерального бюджета, выявление наиболее эффективных способов увеличения его наполняемости имеет не только важное теоретическое, но и практическое значение.

**Степень научной разработанности темы исследования.** В российской юридической науке имеется значительное количество исследований, посвященных доходам федерального бюджета Российской Федерации. Так, проблемами доходов российского государства в царский период посвящали свои работы такие ученые, как С.И. Иловайский, М.Ф. Орлов, М.М. Сперанский, Н.И. Тургенев, И.И. Янжул; в советский период – В.В. Бесчеревных, Л.К. Воронова, О.Н. Горбунова, М.И. Пискотин, Н.И. Химичева, С.Д. Цыпкин и др.

В настоящее время указанные проблемы отражены в работах таких ученых, как: Н.М. Артемов, Е.М. Ашмарина, О.О. Бакаева, С.Я. Боженок, О.В. Болтинова, Е.Л. Васянина, И.И. Веремеенко, Д.В. Винницкий, Л.К. Воронова, А.И. Гончаров, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, А.В. Демин, С.В. Запольский, М.В. Карасева, А.Н. Козырин, Т.В. Конюхова, Ю.А. Крохина, Е.В. Кудряшова, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, А.А. Пилипенко, Ю.Л. Смирникова, Э.Д. Соколова, И.Н. Соловьев, Г.П. Толстопятенко, А.А. Тедеев, Н.И. Химичева, В.С. Чернявский, Р.А. Ше­пенко, А.А. Ялбулганов, Г.Г. Ячменев и др.

Научные труды и публикации указанных ученых заложили научный фундамент исследования вопросов, входящих в предмет настоящего исследования – они создают целостную картину правового регулирования бюджетных доходов, позволяют выявить особенности формирования налоговых и неналоговых доходов, а также определить место и значение каждого доходного источника в структуре доходов федерального бюджета.

Вместе с тем, в современных условиях необходимо комплексное исследование правового регулирования налоговых и неналоговых доходов с учетом их разновидностей, степени влияния на формирование доходной части федерального бюджета, выработки единых критериев их систематизации и выявления перспектив дальнейшего совершенствования бюджетного законодательства.

**Эмпирическую базу исследования** составили положения законов, подзаконных нормативных правовых актов, материалов судебной практики, а также статистические сведения, отражающие количественные показатели доходной части федерального бюджета.

**Объектом исследования** являются общественные отношения, складывающиеся в процессе формирования доходной части федерального бюджета Российской Федерации и, в частности, отношения, протекающие в сфере установления, перераспределения и учета налоговых и неналоговых доходов бюджета.

**Предметом диссертационного исследования** являются нормы финансового, конституционного, административного и гражданского законодательства, регулирующие общественные отношения в сфере формирования доходов федерального бюджета; научные концепции и научные подходы, высказанные в юридической и экономической литературе по теме исследования; судебная практика, связанная с применением законодательства, регулирующего формирование и поступление доходов федерального бюджета.

**Цель исследования** состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций, направленных на совершенствование механизма правового регулирования доходов федерального бюджета.

**Задачами диссертационного исследования** являются:

– исследовать правовое содержание таких категорий как «налоговые» и «неналоговые доходы», выявить их особенности, провести научно обоснованную, внутренне непротиворечивую классификацию указанных видов доходов федерального бюджета;

– выделить принципы формирования доходов бюджетов бюджетной системы;

– решить вопрос о возможности отнесения к налоговым доходам федерального бюджета платежей, не являющихся налогами;

– изучить отдельные виды налоговых и неналоговых доходов с целью выявления их особенностей и роли в формировании доходной части федерального бюджета;

– сформулировать предложения по совершенствованию бюджетного и налогового законодательства.

**Теоретическую основу диссертации** составили труды таких современных представителей финансово-правовой науки, как: Н.М. Артёмов, А.И. Ашмарин, О.Ю. Бакаева, А.Р. Батяева, С.Я. Боженок,О.В. Болтинова, В.Д. Винницкий, Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, А.Н. Козырин, Е.В. Кудряшова, Н.П. Кучерявенко, В.А. Парыгина, С.Г. Пепеляев, М.М. Прошунин, Э.Д. Соколова, А.А. Тедеев, А.А. Ялбулганов, Г.Г. Ячменев и другие.

Также в своей работе автор опирался на работы представителей российской дореволюционной и советской школ финансового права: О.Н. Горбуновой, В.А. Лебедева, Д.М. Львова, А.А. Никитского, И.Ю. Патлаевского, М.И. Пискотин, И.Т. Тарасова, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкина, И.И. Янжула.

Помимо этого, в диссертации нашли отражение работы представителей исторической, экономической и иных отраслей российской науки, таких как: И.В. Мамаев, И.П. Руковский, В.Г. Пансков, М.Б. Свердлов, О.И. Чистяков и др.

**Методическую основу исследования** составляет диалектический метод познания правовых явлений, что дает возможность изучать их в развитии как процессы, находящиеся во взаимосвязи и противоречии друг с другом, поскольку это обусловлено формирующимися в обществе социальными, правовыми, экономическими и другими условиями.

Кроме того, в ходе диссертационного исследования были использованы общенаучные и частнонаучные методы. Общенаучные методы: анализ и синтез, а также функциональный и системный подходы.

В качестве частнонаучных использовались: формально-юридический, сравнительно-правовой, историко-правовой, статистический, логический и другие методы.

Использование историко-правового метода позволило выявить эволюцию системы государственных доходов в России, установить особенности ее формирования в различные исторические периоды нашей страны.

Сравнительно-правовой метод дал возможность установления отличительных особенностей правовых категорий и явлений с учетом изменяющихся общественных отношений, выявить закономерности формирования отдельных видов налоговых и неналоговых платежей.

Формально-юридический метод способствовал формулированию отдельных правовых понятий и определений по теме исследования.

Системный подход позволил рассмотреть всю совокупность доходов федерального бюджета как единое целое и в то же время, имеющее в своем составе структурные элементы, находящиеся между собой во взаимосвязи и единстве.

Статистический метод обусловил выявление правовых явлений, вытекающих из статистических сведений, что позволило создать наглядную картину налоговых и неналоговых поступлений в динамике их развития.

**Научная новизна исследования** определяется тем, что настоящая работа является комплексным исследованием системы правового регулирования доходов федерального бюджета как по их видам, так и по источникам поступления платежей. В ходе исследования было предложено авторское определение доходов бюджета, проанализированы отличительные особенности налоговых и неналоговых платежей, выделены принципы формирования налоговых и неналоговых доходов федерального бюджета, их виды, выявлены особенности отдельных видов платежей как доходных источников бюджета, предложены меры по дальнейшему совершенствованию механизма финансово-правового регулирования доходов федерального бюджета.

Новизна также проявляется в следующих **положениях, выносимых на защиту**:

1. Доходы федерального бюджета – это денежные средства, поступающие в федеральный бюджет в результате распределения и перераспределения национального дохода с целью создания финансовой основы деятельности и обеспечения расходных обязательств государства, которые образуются за счёт средств организаций, физических лиц и других источников, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

2. Правовое регулирование доходов федерального бюджета осуществляется на основании целого ряда принципов, образующих взаимосвязанную иерархическую систему. На формирование доходов федерального бюджета оказывают влияние общеправовые принципы, принципы финансового и бюджетного права, а также группы специальных принципов, среди которых можно выделить:

а) общие принципы формирования доходов: принцип законодательного закрепления видов доходов в бюджетном законодательстве и единства бюджетной классификации доходов бюджетов; принцип единства системы зачисления и распределения доходов; принцип исключительно собственного характера доходов бюджета; принцип достаточности; принцип эффективности системы зачисления доходов и их распределения между бюджетами бюджетной системы РФ; принцип факультативности фискального характера санкций.

б) принципы формирования налоговых доходов: принцип приоритета бюджетного законодательства перед налоговым в сфере правового регулирования налоговых доходов; принцип закрытости перечня налоговых доходов; принцип приоритета фискальной цели взимания налогов и сборов как видов налоговых доходов; принцип экономической обоснованности; принцип исключительно денежного характера налоговых доходов; принцип приоритета налоговых доходов перед неналоговыми;

в) принципы формирования неналоговых доходов: принцип открытости перечня неналоговых доходов; принцип несистемного закрепления видов и порядка взимания платежей, составляющих неналоговые доходы бюджета.

3. Предложены дополнительные основания теоретической классификации доходов федерального бюджета.

В зависимости от степени окончательности зачисления доходов в федеральный бюджет можно выделить, во-первых, доходы, подлежащие окончательному зачислению; во-вторых, доходы, подлежащие дальнейшему возмещению из бюджета.

В зависимости от реальности зачисления дохода в бюджет предложено выделять реально зачисляемые доходы и выпадающие доходы.

Подобная классификация имеет как теоретическое значение (поскольку расширяет научные знания о видах бюджетных доходов), так и чисто практическое значение в связи с тем, что позволяет определить рамки, в которых может варьироваться фискальная политика государства, а также выявить дополнительные доходные источники федерального бюджета.

4. В настоящее время бюджетное законодательство в составе налоговых доходов называет платежи, которые по своей сути не являются налогами. В связи с этим предложено на законодательном уровне выделить такие категории, как налоговые и неналоговые сборы.

Под налоговым сбором предложено понимать признаваемый налоговым доходом бюджетов бюджетной системы РФ обязательный платеж, взимаемый с лиц, осуществляющих добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений о разделе продукции, за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов или обращающихся в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных главой 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Неналоговый сбор – это признаваемый неналоговым доходом бюджетов бюджетной системы РФ обязательный платеж, взимаемый с физических лиц и организаций, не относящийся к налоговым сборам.

5. Анализ действующего бюджетного законодательства позволяет выделить несколько групп налоговых и неналоговых доходов.

Налоговые доходы включают в себя:

а) федеральные, региональные и местные налоги;

б) поступления, получаемые в результате налогообложения лиц, перешедших на специальные налоговые режимы;

в) налоговые сборы (государственная пошлина, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции);

г) штрафы и пени по налогам.

Такая классификация учитывает предложенное деление сборов на налоговые и неналоговые, что, в свою очередь, позволяет включить в число налоговых доходов платежи, не являющиеся по своей правовой природе налогами.

Неналоговые доходы образуют:

а) поступления от деятельности государства по использованию и распоряжению государственным имуществом;

б) природоресурсные платежи;

в) платежи, связанные с возмездным исполнением органами государственной власти юридически значимых действий;

г) платежи, взимаемые в результате применения мер ответственности, а также средства, полученные в счет возмещения вреда, причиненного государству и муниципальным образованиям;

д) прочие платежи.

6. Определено, что утилизационный сбор – это компенсационная плата за то, что в будущем вышедшее из эксплуатации и находящееся на территории Российской Федерации колесное автотранспортное средство будет соответствующим образом переработано в целях сохранения экологической безопасности государства. В связи с этим предлагается ввести механизм компенсации ранее уплаченного утилизационного сбора для лиц, экспортирующих колесные автотранспортные средства с территории Российской Федерации. Подобный шаг позволит увеличить объем вывоза устаревших автомобилей в третьи страны, что, в свою очередь, приведет к снижению издержек государства по их утилизации.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в том, что оно расширяет научные представления о механизме финансово-правового регулирования доходов федерального бюджета. В диссертации, в частности, были даны дефиниции таких понятий, как «доходы федерального бюджета», «налоговые сборы», «неналоговые сборы», «утилизационный сбор» и т.д. Также были предложены новые основания классификации доходов бюджета, выделены принципы формирования доходов бюджетов, проведено разграничение между принципами налогообложения и принципами формирования доходов бюджетов, предложена авторская классификация налоговых и неналоговых доходов федерального бюджета. Материалы и положения диссертации могут быть использованы в научно-исследовательской деятельности при дальнейшей разработке теоретических проблем правового регулирования доходов федерального бюджета Российской Федерации.

**Практическая значимость диссертационного исследования** вытекает из сформулированных в нем предложений по совершенствованию финансового и бюджетного законодательства. В целом практическая значимость исследования определяется возможностью использования сформулированных в нем научных положений, выводов и рекомендаций в законотворческой деятельности, в правоприменительной деятельности органов государственной власти, а также в процессе преподавания финансового права в качестве учебной дисциплины.

**Апробация результатов исследования.** Диссертация подготовлена и обсуждена на кафедре финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). Результаты исследования были изложены в виде тезисов и докладов на международных, межвузовских и вузовских конференциях, в частности, на Международной конференции «Швейцарско-Российский Форум по вопросам банковского и налогового права» (20, 21 сентября 2011 г., Цюрих, Швейцария); на XI Международной научно-практической конференции молодых ученых «Традиции и новации в системе современного российского права» (6, 7 апреля 2012 г., МГЮА им. О.Е. Кутафина); на Ежегодном съезде членов юридической ассоциации Meritas (24 – 26 апреля 2013 г., Ванкувер, Канада).

**Структурно** диссертационная работа состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения и библиографического списка литературы.

**ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертации, отражается степень ее научной обоснованности, формулируются цель, задачи, объект и предмет исследования, его теоретическая, эмпирическая и методологическая основы, выявлена теоретическая и практическая значимость диссертации, сформулированы положения, выносимые на защиту.

**Первая глава диссертации – «Общая характеристика доходов федерального бюджета в Российской Федерации»** посвящена рассмотрению истории, понятия и видов доходов федерального бюджета.

*В первом параграфе – «Понятие, сущность и значение доходов федерального бюджета в Российской Федерации»* рассматриваются наиболее общие теоретические вопросы, связанные с правовым регулированием доходов федерального бюджета.

Доходы бюджета – сложная категория, изучаемая на стыке юридической и экономической наук. В экономическом смысле доходы федерального бюджета представляют собой денежные средства, с помощью которых государство осуществляет свои функции: содержит государственный аппарат власти и управления, армию, правоохранительные органы, проводит финансирование всех видов образования и пенсионного обеспечения и т.д. Экономическая суть доходов федерального бюджета заключается в их назначении – материальном обеспечении публичных потребностей государства. В свою очередь, юридическое содержание термина «доходы федерального бюджета» отражает порядок образования этих доходов, правовую природу их возникновения. Как правовая категория доходы федерального бюджета представляют собой узаконенную форму перераспределения части национального дохода в пользу государства.

Исследование легального и доктринальных определений понятия доходов федерального бюджета, анализ содержания, функций и значения данной категории позволили автору определить доходы федерального бюджета как денежные средства, поступающие в федеральный бюджет в результате распределения и перераспределения национального дохода с целью создания финансовой основы деятельности и обеспечения расходных обязательств государства, которые образуются за счёт средств организаций, физических лиц и других источников, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Проведенное исследование также показало, что в настоящее время в БК РФ отсутствуют специальные нормы, посвященные принципам формирования доходов. В связи с этим было определено, что порядок формирования доходов федерального бюджета регулируется на основании четырех групп принципов:

– общеправовых принципов законности, федерализма, гласности, справедливости;

– отраслевых принципов финансового права – принципов плановости, приоритета публичных интересов в правовом регулировании финансовых отношений, социальной направленности финансовой деятельности Российской Федерации, приоритета органов законодательной власти в сфере финансовой деятельности перед органами исполнительной власти;

– принципов бюджетного права, к которым относятся принцип единства бюджетной системы Российской Федерации; принцип разграничения доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации; принцип самостоятельности бюджетов; принцип полноты отражения доходов; принцип сбалансированности бюджета и т.д.;

– принципов установления, зачисления, распределения и учета доходов, т.е. специальных принципов, определяющих порядок формирования доходов бюджетов бюджетной системы. К данной группе относятся:

1) принцип законодательного закрепления видов доходов в бюджетном законодательстве и единства бюджетной классификации доходов бюджетов – бюджетное законодательство использует единую бюджетную классификацию видов доходов с единообразными кодами бюджетной классификации, что позволяет обеспечить сопоставимость показателей бюджетов бюджетной системы Российской Федерации при составлении и исполнении бюджетов, а также составлении бюджетной отчетности;

2) принцип единства системы зачисления и распределения доходов – на основании п. 1 ст. 40 БК РФ доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их распределения этими органами в соответствии с нормативами, установленными БК РФ, законом (решением) о бюджете и иными законами субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами, принятыми в соответствии с положениями БК РФ, между федеральным бюджетом, бюджетами субъектов Российской Федерации, местными бюджетами, а также бюджетами государственных внебюджетных фондов в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

3) принцип исключительно собственного характера доходов бюджета – все доходы бюджета признаются собственными;

4) принцип достаточности – доходы бюджета должны обеспечивать выполнение всех расходных обязательств публично-правовых субъектов, их уровень должен удовлетворять потребностям общества;

5) принцип эффективности системы зачисления доходов и их распределения между бюджетами бюджетной системы РФ означает, во-первых, своевременность и полноту зачисления и распределения доходов, во-вторых, удобство расчетов для субъектов, перечисляющих денежные средства в бюджет, в-третьих, минимизацию расходов на содержание органов, обеспечивающих зачисление и распределение доходов, отсутствие органов с дублирующими полномочиями;

6) принцип факультативности фискального характера санкций означает, что санкции (штрафы, пени и иные суммы принудительного взыскания) в первую очередь выполняют пресекательную, компенсационную и карательную функции – государство не может и не должно привлекать к ответственности с целью пополнения государственной казны.

Выделение специальных принципов формирования доходов (наряду с общими принципами бюджетного права) имеет важное практическое значение, поскольку позволяет указать участникам бюджетных правоотношений основные направления деятельности (ориентиры), на которые следует опираться в процессе формирования доходной части бюджета, что немаловажно с учетом несовершенства текущего бюджетно-правового регулирования.

*Во втором параграфе первой главы – «Исторические этапы становления системы доходов федерального бюджета в Российской Федерации»* изучается исторический аспект правового регулирования бюджетных доходов.

В ходе исследования было определено, что на различных исторических этапах в зависимости от экономических, социальных и политических условий в России формирование доходной части бюджета имело свои особенности. Исходя из указанных особенностей, выделены следующие исторические периоды становления системы доходов государственного бюджета:

1) период формирования доходов государства за счет натурального налога и доходов от собственного домена князя (X – XIII вв.);

2) период образования государственной казны, учреждение постоянного налога на физических лиц и получение доходов от регалий (XIV – XVII вв.);

3) период, сопровождавшийся учреждением единого бюджета в масштабах всей страны и началом строгого правового регулирования доходной и расходной части общегосударственного бюджета (XIX в. – начало XX в.);

4) советский период формирования системы доходов государственного бюджета, который характеризуется изъятием части доходов предприятий в пользу государства и максимальным снижением значения налогов (20-е – 80-е годы XX в.)

5) современный период формирования доходов государственного бюджета, связанный с переходом к рыночной системе экономики, обусловившей повышение роли налогов в формировании доходной части бюджета и расширение перечня неналоговых доходов федерального бюджета (90-е годы XX в. – н.в.)

*В третьем параграфе первой главы – «Виды доходов федерального бюджета»* анализируются существующие научные подходы к классификации доходов федерального бюджета, исследуется правовая сущность и содержание таких категорий как «налоговые» и «неналоговые доходы», предлагаются новые основания доктринального деления доходов федерального бюджета.

На сегодняшний день в науке отсутствует единый подход в определении и критериях разделения налоговых и неналоговых доходов. По мнению диссертанта, существующая научная дискуссия, касающаяся возможности отнесения различного рода сборов к числу налоговых доходов, связана с отождествлением двух различных понятий – «налога» и «налогового дохода». Между тем, такое понятие как налоговый доход шире по своему содержанию, чем налоги, поскольку включает в себя также платежи, не являющиеся налогами по своей природе (различные сборы, пени, штрафы и т.д.). В связи с этим, основываясь на положениях Определения Конституционного суда РФ от 10.12.2002 № 284-О[[1]](#footnote-1), автором предложено дополнить бюджетное законодательство такими понятиями как налоговый и неналоговый сбор, под которыми следует понимать:

Налоговый сбор – это признаваемый налоговым доходом бюджетов бюджетной системы РФ обязательный платеж, взимаемый с лиц, осуществляющих добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений о разделе продукции, за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов или обращающихся в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных главой 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Неналоговый сбор – это признаваемый неналоговым доходом бюджетов бюджетной системы РФ обязательный платеж, взимаемый с физических лиц и организаций, не относящийся к налоговым сборам.

Наличие нормативно закрепленных понятий налогового и неналогового сбора, по мнению автора, должно будет значительно облегчить понимание и применение бюджетного законодательства органами законодательной и исполнительной власти, разрешение споров судами, и, наконец, поставит точку в научных дискуссиях относительно правовой природы сбора и возможности его одновременного включения как в перечень налоговых, так и неналоговых доходов бюджетов бюджетной системы РФ.

Кроме того, проведенное исследование, основанное на сопоставлении особенностей отдельных видов доходов федерального бюджета, позволяет выделить два дополнительных основания классификации доходов.

В зависимости от степени окончательности зачисления доходов в федеральный бюджет можно выделить:

1) доходы, подлежащие окончательному зачислению, – к данной группе доходов относится большинство налоговых и неналоговых доходов федерального бюджета;

2) доходы, подлежащие дальнейшему возмещению из бюджета, – сюда следует отнести в первую очередь суммы косвенных налогов (НДС и акцизов), возмещаемые налогоплательщикам, в случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму налога, исчисленную по реализации товаров. Также к данной группе можно отнести суммы неправомерно удержанных и зачисленных в бюджет налогов, сборов и иных платежей, подлежащих дальнейшему возмещению из государственного бюджета.

Подобная классификация имеет важное значение при бюджетном планировании, поскольку позволяет реально оценить роль и значение отдельных видов доходов[[2]](#footnote-2).

В зависимости от реальности зачисления дохода в бюджет можно выделить:

1) реально зачисляемые доходы – это доходы в собственном смысле слова, то как они понимаются в ст. 6 БК РФ;

2) выпадающие доходы – это доходы, которые бюджет мог бы получить, но не получил, в результате применения различного рода льгот и освобождений по отношению к плательщикам налогов, сборов и иных платежей.

Выпадающие или потенциальные доходы не являются доходами в собственном смысле этого слова, поскольку они не зачисляются в бюджет. Данная категория приобретает значение в процессе выработки государственной финансовой политики при бюджетном и налоговом планировании. Предлагаемая классификация позволяет, с одной стороны, оценить потенциал для дальнейшего роста доходов бюджета (в случае отмены каких-либо льгот), а с другой, – оценить возможности для снижения фискального бремени плательщиков налогов, сборов и иных платежей (в случае предоставления дополнительных льгот отдельным категориям плательщиков).

**Вторая глава диссертации – «Правовая характеристика налоговых доходов федерального бюджета в Российской Федерации»** посвящена исследованию понятия, сущности и видов налоговых доходов, их роли в формировании доходной части федерального бюджета.

*В первом параграфе второй главы – «Понятие и система (классификация) налоговых доходов федерального бюджета в Российской Федерации»* анализируются особенности и основания выделения налоговых доходов в качестве самостоятельного вида доходов федерального бюджета.

Анализ положений ст. 50 БК РФ, содержащей бюджетную классификацию налоговых доходов федерального бюджета, позволяет заключить, что данная статья:

1) предусматривает исчерпывающий перечень налоговых доходов федерального бюджета;

2) устанавливает объем денежных поступлений от конкретного налогового дохода в федеральный бюджет в виде процента от общей суммы данного дохода;

3) не предусматривает деления налоговых доходов на доходы от прямых и косвенных налогов;

4) применяет собственную классификацию налогов, отличную от классификации, приводящейся в НК РФ;

5) включает в перечень налоговых доходов платежи, которые по своей сути не являются налогами.

Таким образом, можно говорить о том, что бюджетное законодательство имеет свой, отличный от налогового законодательства, подход в регулировании налогов и сборов, как вида налоговых доходов.

Указанное обстоятельство предопределяет и отличие принципов налогообложения от принципов установления, зачисления, распределения и учета налоговых доходов бюджетов бюджетной системы. Данные категории являются близкими, но не тождественными по своему содержанию.

По справедливому замечанию С.Г. Пепеляева, «принципы налогообложения – это направления поиска компромиссов между противоположными интересами налогоплательщиков (сохранить сбережения) и государства (сформировать бюджет)»[[3]](#footnote-3). Между тем, в рамках бюджетного права более важно рассмотреть то, как налоги «ведут себя» в качестве доходов бюджетов бюджетной системы, т.е. сместить акцент с вопросов изъятия, на вопросы, связанные с порядком установления, зачисления, распределения и учета налоговых доходов бюджетов. Подобный подход позволил выделить следующие принципы формирования налоговых доходов федерального бюджета:

1) принцип приоритета бюджетного законодательства перед налоговым в сфере правового регулирования налоговых доходов, что проявляется в том, что бюджетное законодательство может предусматривать зачисление налогов в бюджеты иных уровней, нежели те, которые установлены НК РФ;

2) принцип закрытости перечня налоговых доходов – государство не может взимать не закрепленные (или недолжным образом закрепленные) законодательно налоги. К налоговым доходам относятся и иные виды доходов (штрафы, пени и т.д.), которые неразрывно связаны с налогами. Следовательно, их перечень также является закрытым;

3) принцип приоритета фискальной цели взимания налогов и сборов как видов налоговых доходов – налоги устанавливаются с целью пополнения государственного бюджета; сборы имеют своей целью покрытие финансовых издержек государства по выполнению в отношении данного лица юридически значимых действий. Таким образом, фискальная цель – это основная цель налогов и сборов. В то же время указанный принцип применяется не ко всем налоговым доходам, поскольку, как уже было сказано выше, штрафы, пени и иные санкции за нарушение налогового законодательства в качестве приоритетных имеют другие цели;

4) принцип экономической обоснованности – с точки зрения бюджетного права установление, отмена, а также изменение порядка взимания налогов должно быть экономически обоснованным с тем, чтобы обеспечить наиболее полное зачисление денежных средств в бюджет;

5) принцип исключительно денежного характера налоговых доходов – налоги, сборы, штрафы и пени по ним уплачиваются исключительно в денежной форме. В отношении неналоговых доходов это действует не всегда;

6) принцип приоритета налоговых доходов перед неналоговыми – налоговые доходы могут быть спланированы с достаточно высокой степенью вероятности в отличие от неналоговых, поступление которых зависит от самых разнообразных, подчас непрогнозируемых факторов. В связи с этим государство отдает предпочтение налоговым доходам.

Указанные принципы являются основой правового регулирования налоговых доходов федерального бюджета, поскольку они позволяют учесть бюджетно-правовую составляющую налогов, т.е. позволяют рассмотреть налоги именно как доход бюджета, а не как форму изъятия дохода или прибыли.

*Во втором параграфе второй главы – «Прямые налоги как источник доходов федерального бюджета в Российской Федерации»* анализируются особенности установления, введения и взимания трех наиболее значимых для федерального бюджета прямых налогов – налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц и налога на добычу полезных ископаемых.

Проведенный анализ основных видов прямых налогов, применяемых в Российской Федерации, показывает, что прямое налогообложение в настоящее время дает большую часть налоговых поступлений в федеральный бюджет. Прямое налогообложение позволяет более точно планировать государственные доходы, более рационально и справедливо распределить налоговое бремя между налогоплательщиками, что имеет большое значение для поддержания стабильной социальной обстановки. В то же время прямое налогообложение позволяет государству активно влиять на экономику, поощрять развитие отдельных ее отраслей путем снижения налогов, установления льгот, создания привлекательных тарифов.

Применительно к конкретным видам прямых налогов, являющихся важнейшими доходными источниками федерального бюджета, были сделаны следующие выводы:

– правовое регулирование налога на доходы физических лиц должно идти по пути перехода на прогрессивную шкалу ставок, что позволит увеличить поступления за счет данного налога в бюджет, а также по пути снижения налогового бремени в отношении малоимущих граждан и введения дополнительных льгот для лиц, занимающихся поддержкой социально значимых направлений государственной политики;

– комплексный характер правового регулирования механизма перераспределения налога на прибыль организаций обуславливает его основное бюджетно-правовое назначение, заключающееся в выравнивании бюджетной обеспеченности субъектов РФ;

– правовое регулирование налога на добычу полезных ископаемых обеспечивает преимущественное его зачисление на федеральный уровень, что делает данный налог основным источником налоговых доходов федерального бюджета.

*В третьем параграфе второй главы – «Косвенные налоги как источник доходов федерального бюджета в Российской Федерации»* рассматриваются элементы юридического состава НДС и акцизов, а также анализируются особенности формирования доходной части федерального бюджета посредством косвенных налогов.

Касательно НДС автором сделан вывод, что при определенных условиях (в момент возврата сумм налога из бюджета) налог на добавленную стоимость становится не источником дохода, а, наоборот, – расхода федерального бюджета. Кроме того, определено, что налоговым законодательством предусмотрен довольно обширный перечень налоговых льгот по НДС, которые являются источником выпадающих доходов федерального бюджета. Указанная особенность не характерна для акцизов – в настоящее время налоговое законодательство не содержит каких бы то ни было налоговых льгот для плательщиков акцизов. Более того, реализация подакцизных товаров порой приводит к лишению налогоплательщиков льгот по другим налогам, в частности, по НДС.

Проведенное исследование показало, что государство может получать доход от одних и тех же видов деятельности по-разному – методом налоговых или неналоговых платежей. Так, например, деятельность по реализации алкогольной продукции может облагаться акцизами, и в таком случае это будет налоговый доход бюджета, или же она может быть монополизирована государством, и тогда это становится неналоговым доходом. Сравнивая же акцизную систему налогообложения и систему государственной питейной монополии, автор приходит к выводу о большей эффективности последней.

По своей сути государственная питейная монополия: выступает средством контроля государства за потреблением алкоголя населением страны; является неналоговым источником доходов бюджета; более эффективна как инструмент аккумулирования денежных средств в сравнении с акцизным налогообложением (о чем свидетельствует исторический опыт); имеет множество форм своего существования, в связи с чем ее не следует отождествлять с системой полного запрета на продажу и потребление алкоголя, именуемую также «сухим законом». Минусы системы «сухого закона» не всегда присущи государственной монополии на оборот алкогольной продукции.

Все вышеперечисленное, по мнению автора, дает возможность поставить вопрос о необходимости введения государственной монополии на производство и оборот алкогольной продукции. Такая система позволит государству, с одной стороны, проводить более эффективную политику контроля за потреблением алкогольной продукции и будет способствовать повышению здоровья населения, во-вторых, позволит привлекать больше денежных средств в бюджет.

**Третья глава диссертации – «Неналоговые доходы федерального бюджета в Российской Федерации»** посвящена рассмотрению особенностей и основных принципов регулирования неналоговых доходов, изучению порядка планирования, утверждения, исполнения и контроля за исполнением бюджета в части неналоговых доходов, а также исследованию порядка установления и взимания отдельных видов неналоговых доходов федерального бюджета.

*В первом параграфе третьей главы – «Понятие и система (классификация) неналоговых доходов федерального бюджета в Российской Федерации»* автором проводится разграничение между налоговыми и неналоговыми доходами федерального бюджета, выявляются критерии, позволяющие произвести такое разграничение, формулируются основные принципы правового регулирования неналоговых доходов.

По мнению автора, неналоговые доходы характеризуются следующими признаками:

1) они предусмотрены не НК РФ, а иными нормативными правовыми актами;

2) эти доходы государства преимущественно (но не всегда) носят возмездный характер, поскольку являются различными видами платы за те или иные услуги, предоставляемые органами власти или их должностными лицами, в пользу физических и юридических лиц, обратившихся за этими услугами;

3) они не имеют систематического, регулярного характера и поступают в бюджет в основном под влиянием стихийных (не прогнозируемых) обстоятельств, поскольку их плательщики зачастую имеют право выбора воспользоваться услугой, предоставляемой государством, или отказаться от нее (например, в связи с ее ценой). Плательщики налогов такого выбора не имеют.

Иные признаки, присущие неналоговым доходам, которые называются в юридической литературе, на наш взгляд, являются факультативными и обусловлены правовой природой конкретного вида неналогового дохода: определение размера платежа, срока его уплаты, установление льгот и т.д.

В зависимости от содержания неналоговых доходов, их можно разделить на пять групп.

Первую группу составляют различные неналоговые доходы от использования государственного имущества, его продажи, внешнеэкономической деятельности, получения прибыли в результате успешной деятельности унитарных предприятий, созданных Российской Федерацией, и прибыли Центрального банка РФ.

Вторую группу неналоговых доходов составляет плата за использование природных ресурсов – плата по договору аренды участков лесного фонда и по договору купли-продажи лесных насаждений, плата за пользование водными объектами и водными биологическими ресурсами, а также плата за негативное воздействие на окружающую природную среду.

Третью группу неналоговых доходов составляют различные платежи, связанные с возмездным исполнением органами государственной власти юридически значимых действий. К числу данных платежей относятся: лицензионные сборы, таможенная пошлина и таможенные сборы, консульские сборы и сборы в счет возмещения фактических расходов, связанных с совершением консульских действий, патентная пошлина и т.д.

Четвертую группу неналоговых доходов составляют средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы и иные суммы принудительного изъятия.

Пятая группа – это прочие платежи. Выделение этой группы обусловлено открытым характером перечня неналоговых доходов.

К основным принципам формирования неналоговых доходов относятся:

1) принцип открытости перечня неналоговых доходов – в отличие от налоговых доходов, перечень которых закрыт, неналоговые доходы имеют самый разнообразный характер, в связи с чем бюджетное законодательство не содержит исчерпывающего перечня данных доходов. Данный принцип носит важное практическое значение, поскольку государство может извлекать доход из самых разнообразных источников;

2) принцип несистемного закрепления видов и порядка взимания платежей, составляющих неналоговые доходы бюджета, – в отличие от налоговых доходов, закрепленных в НК РФ, неналоговые платежи предусматриваются в довольно большом числе нормативных правовых актов различной юридической силы, в связи с чем можно говорить о комплексном характере правового регулирования неналоговых доходов в Российской Федерации.

*Во втором параграфе третьей главы – «Участники правоотношений в сфере получения неналоговых доходов федерального бюджета»* анализируются особенности правового положения субъектов бюджетных правоотношений, складывающихся в процессе формирования неналоговых доходов федерального бюджета, а также выявляются специфические черты, присущие отдельным стадиям бюджетного процесса, в части правовой регламентации неналоговых доходов.

В ходе проведенного исследования было выявлено, что применительно к неналоговым доходам федерального бюджета:

– суть первой стадии бюджетного процесса (составление проекта федерального бюджета) заключается в том, что они (неналоговые доходы) закладываются в общий объем доходов федерального бюджета, исходя из их примерного размера, обусловленного соответствующими поступлениями в прошлом финансовом году, а также изменениями в законодательстве;

– на второй стадии бюджетного процесса (рассмотрение и утверждение проекта бюджета) предусмотренные в проекте закона о бюджете объемы неналоговых доходов чаще всего не претерпевают изменений, поскольку они имеют адекватное обоснование при их прогнозировании и расчетах;

– на третьей стадии (исполнение бюджета) основные трудности исполнения доходной части федерального бюджета при зачислении неналоговых платежей возникают в связи с наличием несогласованности между нормами БК РФ и законодательством иных отраслей права, а также слишком большим количеством главных администраторов и администраторов неналоговых доходов;

– на четвертой стадии (рассмотрение и утверждение отчета об исполнении бюджета) основные показатели неналоговых доходов утверждаются совместно с показателями налоговых доходов.

*В третьем параграфе третьей главы – «Особенности правового регулирования отдельных видов неналоговых доходов федерального бюджета в Российской Федерации»* анализируется механизм правового регулирования и роль отдельных видов неналоговых доходов в формировании федерального бюджета.

В диссертации последовательно рассматриваются особенности установления и взимания доходов от использования имущества, находящегося в государственной собственности, доходов, получаемых в результате взимания таможенной пошлины, таможенных сборов, платежей за пользование природными ресурсами, водными объектами, находящимися в федеральной собственности, за использование лесов, за негативное воздействие на окружающую среду, утилизационных сборов.

В результате проведенного исследования сделаны следующие выводы:

– в настоящее время управление государственной собственностью осуществляется недостаточно эффективно, что является одним из факторов, снижающих потенциал неналоговых доходов федерального бюджета в целом;

– в отношении платы за использование лесов, расположенных на землях лесного фонда, предусмотрен особый механизм перераспределения доходов – в федеральный бюджет зачисляется минимально установленный размер такой платы; все, что превышает ее, зачисляется в бюджет субъекта РФ. Подобный механизм позволяет учитывать интересы бюджетов бюджетной системы разного уровня и дает возможность для более гибкого правового регулирования установления и уплаты платежей за использование лесов;

– таможенная пошлина в настоящее время является основным источником доходов Российской Федерации. При этом наибольший доход федеральный бюджет получает за счет применения экспортной таможенной пошлины.

Особое внимание в диссертации уделено исследованию понятия, правовой природы и функций такого относительно нового неналогового дохода федерального бюджета, как утилизационный сбор.

По своей сути, утилизационный сбор – это компенсационная плата за то, что в будущем вышедшее из эксплуатации и находящееся на территории Российской Федерации колесное автотранспортное средство будет соответствующим образом переработано в целях сохранения экологической безопасности государства. Здесь же необходимо учитывать тот факт, что расходы по уплате утилизационного сбора в конечном итоге включаются производителями и импортерами автомобилей в цену реализуемого ими товара. С тем же успехом утилизационный сбор мог бы быть признан и закреплен в законодательстве в качестве разновидности косвенного налога. Не призывая к отнесению данного сбора к числу налоговых доходов бюджета, автор, тем не менее, считает необходимым приблизить порядок его взимания к порядку взимания косвенных налогов.

Исходя из приведенного выше определения, предполагается, что автомобиль будет переработан на территории Российской Федерации. Между тем, он может быть вывезен за пределы территории РФ до момента вывода из эксплуатации. В таком случае утилизационный сбор, фактически уплаченный конечным потребителем, никак ему не возмещается. Подобная ситуация, по мнению автора, нуждается в существенной корректировке, в связи с чем необходимо:

1) на законодательном уровне закрепить, что сумма уплаченного утилизационного сбора включается продавцом в предъявляемую покупателю цену колесного автотранспортного средства, т.е. официально признать сложившуюся практику;

2) установить порядок компенсации лицам, вывозящим с территории Российской Федерации колесные автотранспортные средства, из бюджета сумм утилизационного сбора, уплаченных ими при приобретении автомобиля;

3) закрепить право на получение компенсации как за юридическими, так и за физическими лицами;

4) разработать методику, позволяющую определить сумму компенсации уплаченного ранее утилизационного сбора, посредством пропорционального уменьшения изначально уплаченной суммы на срок использования автотранспортного средства на территории РФ.

В **заключении** подводятся итоги диссертационной работы и формулируются основные выводы, полученные в результате проведенного исследования.

**Основные положения** диссертации были опубликованы автором в 3 статьях общим объемом 1,5 п.л.

**Публикации в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации:**

1. Черленяк Р.Н. Понятие, сущность и значение доходов федерального бюджета Российской Федерации // Актуальные проблемы российского права. 2011. №4. С. 84 – 91. – 0,5 п.л.

2. Черленяк Р.Н. Налоговые и неналоговые сборы: проблемы разграничения и квалификации // Актуальные проблемы российского права. 2012. № 3. С. 58 – 63. – 0,5 п.л.

3. Черленяк Р.Н. Проблемы определения правовой природы таможенной пошлины // Юрист. 2012. № 22. С. 40 – 43. – 0,5 п.л.

Подписано в печать 23.10.2013 г.

Формат 60х90/16. Заказ \_\_\_\_. Тираж 200 экз. Усл.-печ. л. 1,5.

Печать офсетная. Бумага для множительных аппаратов.

Типография ООО “Ай-клуб” (Печатный салон МДМ)

119146, г. Москва, Комсомольский пр-т, д. 28

Тел. 8(495)782-88-39

1. Определение Конституционного Суда РФ от 10.12.2002 № 284-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Калаева Павла Дмитриевича на нарушение его конституционных прав положением подпункта 1 пункта 2 статьи 15 Федерального закона “О государственном пенсионном обеспечении в Российской Федерации”» // СПС «Гарант». [↑](#footnote-ref-1)
2. В первую очередь это касается НДС, который по данным налоговой статистики неизменно занимает 1-3 место среди налоговых платежей. В то же время представляется, что по отношению к оценке эффективности НДС нужно быть немного более сдержанным, поскольку порядок его взимания в настоящее время напоминает систему сообщающихся сосудов – суммы уплаченного НДС, признаваемые доходом, возвращаются обратно налогоплательщикам, что уже является расходом государственного бюджета. [↑](#footnote-ref-2)
3. См.: Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 66 – 67. [↑](#footnote-ref-3)